



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Helmut Klikovits, Notar, 7100 Neusiedl am See, Hauptplatz 47, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. September 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der bekämpfte Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 Bundesabgabenordnung, (BAO), wie folgt abgeändert:

Die Erbschaftssteuer wird gemäß mit € 4.889,12 festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 21. März 1988 schenkte F.S. senior unwiderruflich seiner Tochter S.K. und seinem Sohn F.S. junior im Falle seines Todes je zur Hälfte den Hälfteanteil seiner Liegenschaft N. EZ 59 mit den Grundstücken 248, 250/1, 251/1 mit dem untrennbaren Anteilsrecht des Grundstückes 248 zur Hälfte am gemeinsamen Hof Grundstück 250/3 und 251/3 der EZ 1335 sowie je zur Hälfte den Hälfteanteil seiner Liegenschaft EZ 2755 Grundbuch N. mit den Grundstücken 246/1, 246/2, 247/1, 247/2.

Am 17. Oktober 2006 setzte F.S. senior testamentarisch seine Tochter S.K. als Universalerbin seines zukünftigen Nachlassvermögens ein und setzte seinen Sohn Ferdinand Seitz junior auf

den gesetzlichen Pflichtteil und bestimmte ausdrücklich, dass alle Vausempfänge auf diesen Pflichtteil anzurechnen sind.

Dem Bw, als seinen Schwiegersohn, vermachte er als Legat seinen Hälfteanteil an dem in der EZ 2755 Grundbuch N. neu zu bildenden Grundstück 246/2.

F.S. senior verstarb am 29. September 2006. Dem Verlassenschaftsverfahren vor dem Bezirksgericht N. wurde nachstehende Vermögenserklärung zu Grunde gelegt:

A) Aktiva

a) unbewegliches Vermögen

1. erbl. Hälfte an der Liegenschaft EZ 59 des Grundbuches

0000 N. mit dem Grundstück 248 Baufl. (Gebäude)

Baufl. (befestigt) Baufl. (begrünt) und dem unabtrennbaren Anteilsrecht

am gemeinsamen Hofgrundstück 251/3 in EZ 1335

(neu vermessenes GSt 248 !!!)

2. erbl. Hälfte an der Liegenschaft EZ 2755 des Grundbuches 00000 0000 N. mit den Grundstücken 246/1 Baufl. (begrünt),

246/2 Baufl. (begrünt), 247/1 Baufl. (Gebäude) Baufl. (befestigt) und 247/2 Baufl. (Gebäude) Baufl. (befestigt) mit dem dreifachen EW laut EWAxyz anteilig von 171.580,56 €

(neu vermessenes GSt 246/2 !!!)

3. erbl. Hälfte an der Liegenschaft EZ 59 des Grundbuches 0000 N. mit dem Grundstück 248 Baufl. (Gebäude)

Baufl. (befestigt) Baufl. (begrünt) mit dem dreifachen und dem unabtrennbaren Anteilsrecht Grdst. 248 zur Hälfte am gemeinsamen Hofgrundstück 251/3 in EZ 1335

(Schenkungsvertrag auf den Todesfall !!!)

(zwischenzeitig neu vermessenes GSt 248)

4. erbl. Hälfte an der Liegenschaft EZ 2755 des Grundbuches 00000 0000 N. mit den Grundstücken 246/1 Baufl. (begrünt),

246/2 Baufl. (begrünt), 247/1 Baufl. (Gebäude) Baufl. (befestigt) und 247/2 Baufl. (Gebäude) Baufl. (befestigt) mit dem dreifachen EW laut EWAxyz anteilig von 171.580, 56 €

(Schenkungsvertrag auf den Todesfall !!!)

(zwischenzeitig neu vermessenes GSt 246/2)

b) bewegliches Vermögen

1. erbl. Guthaben bei der B. zu:

a) Sparbuchnummer xxxm Beträge von 5.289,01 €

a) Girokontonummer yyy im Beträge von 3,22 €

2. erbt. Guthaben bei der A. S..

zu S. . Sparkontonummer zzz im Beträge von 86,78 €

3. erbl. Guthaben bei der A. zu: a) Sparbuchnummer aaa im Beträge von 1.221,48 €

b) Sparbuchnummer bbb im Beträge von 886,92 €

c) Kapitalanlagebuch Nummer ccc zur Hälfte im Beträge von 198,14 €

d) Wertpapier Nummer ccc zur Hälfte Nominale von 4.050,00 €

4. erbl. Guthaben bei der K. zu Bausparvertragskontonummer ddd im Beträge von 8.451,40 €

5. Lebensversicherung bei der C. zu

eee vinkuliert zugunsten S.K.

Summe der Aktiven 363.348,07 €

B) Passiva

1. erbl. Hälfte an der Liegenschaft EZ 59 des Grundbuches 0000 N. mit dem Grundstück 248 Baufl. (Gebäude) Baufl. (befestigt) Baufl. (begrünt) mit dem unabtrennbaren Anteilsrecht Grdst. 248 zur Hälfte am gemeinsamen Hofgrundstück 251/3 in EZ 1335 mit not. Schenkung auf den Todesfall übergeben

2. erbl. Hälfte an der Liegenschaft EZ 2755 des Grundbuches 00000 0000 N. mit den Grundstücken 246/1 Baufl. (begrünt), 246/2 Baufl. (begrünt), 247/1 Baufl. (Gebäude) Baufl. (befestigt) und 247/2 Baufl. (Gebäude) Baufl. (befestigt) mit not. Schenkung auf den Todesfall übergeben mit dem dreifachen EW laut EWxyz anteilig von 171.580,56 €

3. Begräbniskosten laut Belegen 4.144,28 €

4. Girokonto C. zu Nr. fff 80,00 €

Summe der Passiven: 175.804,84 €

C) Gegenüberstellung

Summe der Aktiven: 363.348,07 €

Summe der Passiva: 175.804,84 €

reiner Nachlass sohin 187.543,20 €

Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes N. vom 2. August 2007 wurde festgestellt, dass F.S. junior sein Pflichtteilsrecht vollinhaltlich in Anspruch nimmt, dass der Bw. sein Legat vollinhaltlich in Anspruch nimmt und der erblichen Tochter, aufgrund der von ihr abgegebenen unbedingten Erbantrittserklärung, die Verlassenschaft nach Maßgabe des Pflichtteilsübereinkommen vom 4. Dezember 2006 eingeantwortet.

Weiters wurde festgestellt, dass gemäß diesem Pflichtteilsübereinkommen im Grundbuch N. nachstehende Grundbucheintragung vorgenommen werden soll:

In EZ 59 (neu vermessenes Grundstück 248):

Ob einem verlassenschaftsgegenständlichem $\frac{3}{8}$ Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für S.K.

Ob einem verlassenschaftsgegenständlichem $\frac{1}{8}$ Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für F.S.

Ob dem schenkungsgegenständlichem $\frac{1}{4}$ Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für F.S.

Ob dem schenkungsgegenständlichem $\frac{1}{4}$ Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für S.K.

In EZ 2755 (neu vermessenes Grundstück 246/2)

Ob einem verlassenschaftsgegenständlichem $\frac{3}{8}$ Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für den Bw.

Ob einem verlassenschaftsgegenständlichem $\frac{1}{8}$ Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für F.S.

Ob dem schenkungsgegenständlichem $\frac{1}{4}$ Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für F.S.

Ob dem schenkungsgegenständlichem 1/4 Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für S.K.

Für seinen Erwerb wurde gegenüber dem Bw. mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. September 2007 die Erbschaftssteuer mit € 11.427,65 festgesetzt. Dabei wurde als steuerlich maßgeblicher Wert der erworbenen Grundstücksanteile der Betrag von € 128.685,42 (= $\frac{3}{8}$ von € 171.580,56) angesetzt.

Dagegen erhob der Bw. durch seinen ausgewiesenen Rechtsvertreter fristgerecht Berufung. Er beantragte die Neuberechnung der Erbschaftssteuer mit der Begründung, dass der in der Verlassenschaft für die Liegenschaften EZ 59, EZ 2755 angenommene dreifache Einheitswert, deshalb zustande gekommen war, weil das zuständige Finanzamt den Einheitswert nicht exakt zuordnen hatte können. Mittlerweile hätte dieses Finanzamt, jedoch bekannt gegeben, dass der dreifache Hilfseinheitswert für das Grundstück 246/2 neu EUR 28,79 pro m² betragen würde. Für die im Verlassenschaftsverfahren enthaltene erbliche Liegenschaftshälfte des Grundstückes 246/2 neu von 1433 m² (die andere Hälfte wäre mit Schenkung auf den Todesfall zugewendet worden) wurde sich daher ein dreifacher Einheitswert von € 41.256,07 ergeben. Für die im Verlassenschaftsverfahren enthaltene erbliche Liegenschaftshälfte des Grundstückes 248 neu (die andere Hälfte wäre mit Schenkung auf den Todesfall zugewendet worden) wurde sich daher ein dreifacher Einheitswert von € 130.324,49 ergeben. Die Bemessungsgrundlage für das erworbene Liegenschaftsvermögen würde daher € 41.256,07 betragen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. September 2007 wurde die bekämpfte Vorschreibung insoweit abgeändert, als dass die Erbschaftssteuer auf den Betrag von € 4.889,12 herabgesetzt wurde. Dabei wurde als steuerlich maßgeblicher Wert des Grundstückes der Betrag von € 30.942,05 ($=\frac{3}{8}$ von € 41.256,07 $\times$ 2 = € 82.512,14) angesetzt.

Dagegen stellte der Bw. durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über seine Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat, (UFS), als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBl 1955/141 (ErbStG), unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

Gemäß § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall sowie jeder andere Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechtes Anwendung finden.

Gemäß § 12 Abs.1 Z 1 ErbStG entsteht bei Erwerben von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers.

Gemäß § 13 ErbStG ist Steuerschuldner der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber und bei einer Zweckzuwendung der mit der Ausführung der Zuwendung Betreute.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Gemäß § 19 Abs.2 ErbStG ist bei der Bewertung für inländisches land und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des zweiten Teil des Bewertungsrechtes (besondere Bewertungsvorschriften) auf dem den Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Gemäß § 20 Abs.1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Bei Zweckzuwendungen tritt an die Stelle des Anfalls die Verpflichtung des Beschwerten.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der dreifache Einheitswert des Grundstückes 246/2 neu, EZ 2755, € 62.512,14 (= € 41.256,07 x2) und der dreifache Einheitswert des Grundstückes 248 neu ,EZ 59, € 260.648,98 (= € 130.324,49 x2) beträgt. Der dreifache Gesamteinheitswert der nachlassgegenständlichen Liegenschaft beträgt somit € 343.161,12.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die mit Schenkung auf den Todesfall zugewendeten Grundstücksanteile bei der Bemessung der Erbschaftssteuer zu berücksichtigen waren bzw. ob die den Bw. treffende Erbschaftssteuerschuld zu Recht auf der Grundlage eines steuerlich

maßgeblichen Grundstückswertes in der Höhe von 3/8 des 3fachen Einheitswertes des Grundstückes 246/2 neu bemessen wurde.

Dazu ist zunächst festzustellen:

Nach der grundsätzlichen Bestimmung des § 12 Abs 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch die Abgabe der Erbantrittserklärung Gebrauch macht. (z.B. VwGH, 11.5.2000, 97/16/0214; 26.4.2001, 2001/16/0032, 0033).

Solange die Steuerschuld nicht entstanden ist, kann auch eine Bewertung des Nachlasses nicht vorgenommen werden.

Als Erwerb im Sinne des § 20 Abs.1 ErbStG gilt der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber, somit der Betrag, um den der Erwerber von Todes wegen bereichert wurde.

Nach § 553 ist unter einem Vermächtnis zu verstehen, dass jemandem kein Erbteil, der sich auf den gesamten Nachlass bezieht, sondern nur eine einzelne Sache oder mehrere Sachen, eine Summe oder ein Recht zugedacht wird. (z.B. VwGH, 24.9.2002, 2002/16/0004)

Gemäß § 684 ABGB erwirbt der Legatar regelmäßig gleich nach dem Tod des Erblassers für sich und seine Nachfolger ein Recht auf das Vermächtnis.

Auch bei Vermächtnissen ist die Steuerschuld nach Grund und Betrag auf den Zeitpunkt des Erbanfalles zurückzubeziehen. Zu besteuern ist somit der vom Vermächtnisnehmer angefallene und nicht ausgeschlagene Anspruch von den Erben den vermachten Gegenstand zu fordern. Es kommt deshalb für die erbschaftssteuerrechtliche Bewertung grundsätzlich auf den Anspruch an, wie er mit dem Tode des Erblassers entstanden ist.

Wenn auch das ErbStG von dem Gedanken getragen ist, nur die tatsächliche Bereicherung der Besteuerung zu unterziehen, so ist aber die tatsächliche Bereicherung mit dem Geldbetrag gegeben der im Vermächtnis ausgewiesen ist und im Nachlass seine volle Deckung findet, wenn auch der Vermächtnisnehmer- aus welchen Gründen auch immer- auf einen Teil seiner Forderung verzichtet. (VwGH 17.6.1971 ,400/70)

Demnach ist auch eine vermachte Sache wertmäßig so, wie sie im Vermächtnis angeführt ist der Erbschaftsbesteuerung zugrunde zu legen, wenn sie im Nachlass wertmäßig ihre volle Deckung findet, selbst wenn der Legatar ihre Herausgabe aus dem Nachlass nur teilweise beansprucht.

Der Tatbestand des § 2 Abs.1 Z 2 ErbStG, welcher der Erbschaftssteuer unterliegt, stellt auf die Erfüllung des bürgerlich rechtlichen Tatbestandes der Schenkung auf den Todesfall ab.

Nach § 659 ABGB sind Schenkungen, die erst nach dem Tod des Versprechenden erfüllt werden sollen, als Vermächtnis aufzufassen.

Steuerrechtlich wird die Schenkung auf den Todesfall als Vermächtnis behandelt, bei dem der daraus Berechtigte (Beschenkte) gemäß § 12 Abs.1 lit.a ErbStG erst mit dem Tod des Geschenkgebers Steuerschuldner wird; denn bis zu diesem Zeitpunkt hat der Bedachte nur einen vorerst noch bedingten Anspruch erworben und ist dadurch nicht bereichert worden.

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeuten die vorstehenden rechtlichen Ausführungen einerseits, dass auch die mit Schenkung auf den Todesfall zugewendeten Grundstücksanteile als Erwerb von Todes wegen gelten, der- unbeschadet dessen, dass in der Vermögenserklärung die Schenkung auf den Todesfall gesondert ausgewiesen und als Passivpost der Ermittlung des Reinnachlasses zu Grunde gelegt wurde- bei der Bemessung der Erbschaftssteuer für die Erwerber nicht ausser Acht gelassen werden durfte.

Für den Bw. ist für den ihm mit Legat vermachten Grundstücksanteil die Steuerschuld zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers entstanden. Für die Erbschaftsbesteuerung sind die zu diesem Stichtag bestehenden Verhältnisse maßgebend.

Dem Bw. wurde mit Testament vom 17.10.2006 vom Erblasser die Liegenschaftshälfte EZ 2755 Grundstück 246/2 neu als Legat vermacht. Keinesfalls wurden dem Bw. jedoch Anteile von diesem Hälfteanteil vermacht, was alleine die Heranziehung des dreifachen Einheitswertes des Hälfteliegenschaftsanteils, als Grundlage für die Berechnung des steuerlich maßgeblichen Wertes der erworbenen Grundstücksanteile, rechtfertigen würde.

Zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers hat er einen Anspruch auf Herausgabe des vermachten Liegenschaftsanteils aus dem Nachlass erworben. Dieser Anspruch wurde von ihm nicht ausgeschlagen.

Nach den vorstehenden rechtlichen Ausführungen wäre der o.a. Anspruch des Bw. (1/2 des dreifachen Einheitswertes des Grundstückes 346/2 neu) der Erbschaftsbesteuerung zugrunde zu legen gewesen.

Im vorliegenden Fall wurde jedoch aus folgenden Gründen von der Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht der steuerlich maßgebliche Wert in der Höhe von lediglich 3/8 des dreifachen Einheitswertes des neu bemessenen Grundstückes 246/2 berechnet:

Laut Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 21.3.1988 wurden F.S. junior und S.K. vom Erblasser je die Hälfte von dessen Hälfteanteilen zu EZ 59, 2755 zugewendet. Beide hatten somit hat somit zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers den Anspruch auf Herausgabe von je einen Viertel Anteil des Grundstückes 246 neu EZ 2755 und EZ 248 neu EZ 59 erworben. Mit

Testament vom 17.10.2006 wurde Ferdinand Seitz vom Erblasser auf seinen Pflichtteil gesetzt. Als erblichen Sohn, welcher seinen Pflichtteilsanspruch geltend gemacht hat stand ihm als Pflichtteilsberechtigter $\frac{1}{4}$ des Reinnachlasses zu. Dass er mit Pflichtteilsübereinkommen vom 4. Dezember 2006 zur Abgeltung seines Pflichtteils mit $\frac{1}{4}$ der erblichen Bankguthaben abgefunden wurde, ist angemessen. Auch die Hingabe von je $\frac{1}{8}$ der nachlassgegenständlichen Grundstücke zur Abgeltung seines Pflichtteils ist zulässig (vgl. VwGH, 12.12.1985, 83/16/0178; VwGH 22.10.1993, 88/16/0116; VwGH 25.2.1993, 91/16/0010) und angemessen.

Unter Berücksichtigung der zum Stichtag vorhandenen Herausgabeansprüche auf insgesamt $\frac{5}{8}$ Anteile des Grundstückes 246/2 neu verblieben von diesem Grundstück lediglich $\frac{3}{8}$ Anteile im Nachlass. Somit fand der dem Bw. vermachte Hälfteanteil im Nachlass keine vollständige Deckung mehr. Obwohl der Bw. auf sein Legat nicht einmal teilweise verzichtet hatte sondern es vielmehr vor dem Verlassenschaftsgericht geltend gemacht hatte, müsste es sich mangels ausreichender Deckung mit den im Nachlass verbliebenen $\frac{3}{8}$ Anteilen begnügen.

Die auf den Bw. entfallende Erbschaftssteuer ist daher wie folgt zu berechnen:

Steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücksanteile= $\frac{3}{8}$ vom 3fachen EW GSt.246/2 neu	€ 30.942,06
Abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG	€ 440,00
Steuerpflichtiger Erwerb	€ 30.502,06
Davon gemäß § 8 Abs.1 ErbStG 14% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb (€ 30.502,00)	€ 4.270,28
Zuzüglich gemäß § 8 Abs.4 ErbStG 2% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücksanteile (€ 30.942,00)	€ 618,84
Erbschaftssteuer gerundet gemäß § 204 BAO	€ 4.889,12

Der Unterschiedsbetrag zu den mit dem bekämpften Bescheid festgesetzten Steuerbetrag beträgt: € 9.178,12.

Aus den aufgezeigten gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. April 2010